



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18.09.2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1939

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ.03.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και της υπ' αριθ.03.2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.03.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και την υπ' αριθ.03.2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 14.060,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 16.872,00 €, δη σύνολο φόρου 30.932,00 €, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. πέντε (5) ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 74.000,00 € και συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 14.060,00 €. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από03.2017 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α..

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 42.180,00 €, λόγω λήψης πέντε (5) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 74.000,00 € και συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 14.060,00 €, το οποίο ισούται με το τριπλάσιο της συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 14.060,00 €. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από03.2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης.
- 2) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.
- 3) Προκειμένου να συντρέχει περίπτωση εικονικότητας απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η απόδειξη της από την αρμόδια αρχή. Το βάρος, ως εκ τούτου, το φέρει η φορολογική αρχή και επ' ουδενί ο ελεγχόμενος.
- 4) Υφίσταται κακή ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 19 παρ. 4 και 5 του ν. 2523/1997.
- 5) Το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό φόρων έχει ήδη υποκύψει σε παραγραφή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. **Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου** ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού**

προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις-12-2016 το αριθμ.-12-2016 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 καθώς και τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, επί των οποίων η προσφεύγουσα υπέβαλε τις απόψεις της (αριθ. πρωτ.02.2017), οι οποίες δεν κρίθηκαν επαρκείς από την αρμόδια φορολογική αρχή και δεν μετέβαλαν το αποτέλεσμα του ελέγχου. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας (αρ. 25 παρ. 1 του Συντάγματος) είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημόσιου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν. 2523/1997 και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, η Φορολογική Διοίκηση δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να καταλογίσει κυμαινόμενα πρόστιμα στις διαπιστωθείσες παραβάσεις, αναλόγως ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, της συμπεριφοράς και των κινήτρων του παραβάτη.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες

που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 117/2013 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β') ορίζεται ότι: «Επειδή, όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια των περί δεδικασμένου διατάξεων του άρθρου 197 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999, Α' 97, πρβλ. και τις αντιστοίχου περιεχομένου διατάξεις του άρθρου 119 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας), το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φορολογία εισοδήματος κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της οποίας τα βιβλία και στοιχεία ορισμένης επιχειρήσεως κρίνονται ως ανακριβή ή ανεπαρκή, με περαιτέρω συνέπεια να προσδιορίζονται εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της οικείας επιχειρήσεως. Στην περίπτωση, όμως, που για την ίδια παράβαση, η οποία έχει τελεσθεί κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο, έχει επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και κατά της τελευταίας αυτής πράξης έχει δημοσιευθεί άλλη τελεσίδικη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασης, το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος για την ίδια διαχειριστική χρήση. Ειδικότερα, αν το δικαστήριο που έχει δικάσει την υπόθεση του προστίμου έχει δεχθεί τελεσίδικως την ύπαρξη παράβασης του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), το δικαστήριο που δικάζει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης και δύναται να κρίνει μόνον για την επίδραση της παράβασης στο κύρος των βιβλίων της επιχείρησης και για την προσφυγή ή μη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της. ... Στην περίπτωση, ωστόσο, που για την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση, η οποία έχει τελεσθεί κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο, έχει επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και κατά της τελευταίας αυτής πράξης έχει δημοσιευθεί άλλη τελεσίδικη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασης του, το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση επιβολής του αντίστοιχου φόρου προστιθέμενης αξίας για την ίδια διαχειριστική χρήση. ...»

Επειδή, με την υπ' αριθ./2012 απόφαση επιβολής προστίμου επιβλήθηκε πρόστιμο για τη λήψη δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων με καθαρή αξία συναλλαγής μεγαλύτερη της πραγματικής κατά 38.000,00 € έκδοσης του «.....» με Α.Φ.Μ. και με την υπ' αριθ./2013 απόφαση επιβολής προστίμου επιβλήθηκε πρόστιμο για τη λήψη από τον «.....» με Α.Φ.Μ. τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξίας Τ.Π.Υ. άνω των 880,00 €, χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας εκάστου, με συνολική καθαρή αξία τιμολογίων 36.000,00 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα όσον αφορά την υπ' αριθ./2012 απόφαση επιβολής προστίμου άσκησε την με αριθμό11.2012 προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού

δικαστηρίου και όσον αφορά την υπ' αριθ./2013 απόφαση επιβολής προστίμου άσκησε την με αριθμό12.2013 προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου αντίστοιχα.

Επειδή, η λήψη των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων έχει διαπιστωθεί και κριθεί με τις υπ' αριθ./2012 και/2013 αποφάσεις επιβολής προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ. β' του ν. 2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, τα ποσά που αντιστοιχούν στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία τα οποία έχουν κριθεί από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μερικώς εικονικά, η προσφεύγουσα τα είχε εκπέσει μη νόμιμα από το σύνολο των φορολογητέων εκροών της χρήσης και κατά συνέπεια δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν από το νόμο προς έκπτωση τα αναλογούντα ποσά ΦΠΑ καθότι αφορούν δαπάνες μερικώς εικονικές.

Επειδή, στην από03.2017 έκθεση ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. και στην από03.2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κρίνεται μόνο η έκπτωση των δαπανών από τα σύνολο των φορολογητέων εκροών της χρήσης και επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 και όχι η εικονικότητα των συναλλαγών η οποία όπως αναλυτικά αναφέρεται ανωτέρω έχει διαπιστωθεί με τις υπ' αριθ./2012 και/2013 αποφάσεις επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να

γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**3.** Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 1, 3 και 5 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «**1.** Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: **β)** προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, ...

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμέτοχος.

Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: **α)** με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και **β)** με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ.

Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμέτοχος.»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής, για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, στις03.2017 καθόσον το (πενταετές) δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο θέσεως σε ισχύ του Ν. 4174/2013 (01.01.2014) με αποτέλεσμα να τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 και της παραγράφου 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 περί εικοσαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής. Κατά

συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008

Διαφορά φόρου	14.060,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	16.872,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	30.932,00€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008

Πρόστιμο	42.180,00€
----------	------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.